

第 399 條 — 關於核數師報告的內容的罪行

政府當局對最近收到的意見書的回應

目的

因應法案委員會最近收到就《公司條例草案》第 399 條有關核數師報告內容的意見書，本文件載述政府當局對意見書中的主要關注的回應。第 398 及 399 條的文本，以及經法案委員會同意的建議委員會審議階段修正案(修正案)，載於附件。

政府當局的回應

第 399 條的政策目標

2. 公司財務報表的使用者，在很大程度上信賴獨立專業核數師的工作和報告。如公司的財務報表有不妥之處，核數師理應在核數師報告中明確標示，提醒使用者注意。因此，現時《公司條例》第 141 條其中有以下規定—

- (a) 如財務報表與會計紀錄並不一致，核數師須在其報告書內述明有關事實；
- (b) 核數師如沒有取得所有盡其所知所信對其審計工作而言乃屬必需的資料及解釋，須在他們的報告書內述明有關事實。

《公司條例草案》第 398 條實質上重述了上述的現行規定，並因應諮詢期間一些回應者的提議，加入有關重要性的表述。

3. 然而，《公司條例》並沒有針對違反有關法規施加罰則，這在執法方面並不理想。考慮到英國在其《2006 年公司法》中就核數師不作出有關陳述增訂新罪行條文，我們建議新增第 399 條，就明知或罔顧後果地導致有關陳述沒有載於核數師報告內的行為，施以最高 \$150,000 的罰款。

4. 對於提高財務報表的可靠度和真確性，以及進一步完善對核數師的規管制度，建議的第 399 條是重要的舉措。有關兩項陳述(即核數師沒有取得充足的資料或解釋、財務報表與會計紀錄不一致)非常重要，有助公司財務報表的使用者對報表有更加全面的掌握。

5. 為配合核數師工作並符合法定要求，我們在條例草案中亦建議，加強核數師索取資料的權利，規定更多人須向核數師提供所需資料或解釋，而違反有關規定會被判罰款及監禁。

諮詢工作及法案委員會的討論

6. 第 399 條曾在二零一零年經廣泛公眾諮詢，而法案委員會亦就條文作深入討論。目前的建議是綜合過去兩年以來各項諮詢工作及討論的成果。

7. 上述立法建議連同條文擬稿的建議字句，均已在當局於二零一零年五月就條例草案擬稿的第二期諮詢中明確提出¹。十位回應者曾就有關建議提出意見。其中，共有六位回應者（包括三家核數師事務所）表明支持或不反對引入刑事罪行條文，當中兩家核數師事務所進一步建議收改有關罪行的定義，即涉及的陳述須須“事關重要”（正如上文第 2 段所述，我們已在條例草案中採納此項建議）。另外四位回應者則表示反對，當中香港會計師公會及香港華人會計師公會質疑引入刑事罰則是否必要，理由是目前在《專業會計師條例》（第 50 章）下，已設有一套處理紀律事宜的機制。公會並就有關建議的落實問題提出關注。

8. 二零一零年十月，當局發表諮詢總結，當中概述了諮詢期間所接獲的主要意見，並交待當局的回應。各回應者的意見書及該份諮詢總結已載於下列網頁：http://www.fsb.gov.hk/fsb/co_rewrite/chi/public-press/consult-conclusion.htm。

9. 至於法案委員會的討論方面，當局曾向法案委員會提交三份文件（立法會文件第 CB(1)339/11-12(01)號、第 CB(1)1184/11-12(01)號及第 CB(1)1979/11-12(02)號），詳細解釋有關第 399 條的政策及法律考慮，並回應公眾意見。在審議條例草案的相關部分時，法案委員會已

¹ 見二零一零年五月《公司條例草案》擬稿第二期公眾諮詢的諮詢文件第 51 至 53 段。該份諮詢文件已載於財經事務及庫務局的網站 <http://www.fsb.gov.hk/fsb> 及公司註冊處的網站 <http://www.cr.gov.hk>。

考慮香港會計師公會於二零一一年六月二十八日及十二月二十一日的意見書，對此事作全面討論。二零一二年五月十六日，團體代表（包括香港會計師公會）應邀出席會議，就第 399 條發表意見。

10. 二零一二年五月二十六日，法案委員會再度討論團體代表的意見，包括香港會計師公會於二零一二年五月二十四日的進一步意見書（當中包括修改第 399 條若干字句的建議），以及政府當局的回應。委員認為，確保香港建立有效的制度規管核數師至關重要，因為後者有法定責任就公司擬備的財務報表擬備報告。他們普遍認同，就核數師蓄意導致重要資料沒有載於核數師報告施以適當的刑事罰則，是合適之舉。部分委員指出，小投資者殷切期望公司的核數師能擔任公司財務匯報的獨立把關者。如任何重要的財務資料沒有載於核數師報告內，會對投資者的利益帶來不利影響。整體而言，委員認同政府當局提出的修正案（見下文第 11 段）。不過，有一名委員對於罪行“明知或罔顧後果”的高門檻有保留，並認為應把罪行的最高刑罰提高至包括監禁。

政府當局建議的修正案

11. 從附件可見，第 399 條原文對多種不同人士施加刑事罰則（包括核數師及該核數師的僱員及代理人中每名有資格獲委任為核數師者），而有關人士的職級並非考慮因素。法案委員會關注有關罰則對審計工作的初級人員過於嚴苛，並提議只對簽署報告的合夥人及負責管理審計工作的人施加制裁。建議的修正案已反映有關意見，訂明只有簽署核數報告的人，或在簽署核數報告的人的直接權限下，就審計工作執行管理職能的人，方須負上刑責。有關修正案的目的是剔除大量初級的核數師，從而收窄須負刑責的人的範圍。我們留意到香港會計師公會關注修正案可能令未完全符合專業資格的核數人員負上刑責，有關關注會在下文第 16 段另作討論。

刑事罪行

12. 在詳細討論第 399 條的條文前，我們首先需要分辨刑事檢控和民事訴訟（例如涉及專業疏忽的情況）。就刑事檢控而言，控方有舉證責任，須證明個案並無合理疑點。但在民事訴訟而言，原告人則只須以相對可能性的衡量為舉證準則。

13. 第 399 條並非將疏忽行為刑事化。該條是針對“明知或罔顧後果地”導致須載列的兩項陳述沒有載於報告內的人士。

14. 香港會計師公會關注到會否單靠推斷便可憑法律認定而輕易地通過“明知”的測試。這情況不會出現。若罪行的定義中包含了“明知”這個元素，即明確指出了干犯該項罪行須有所需的思想狀態，而控方須要證明犯案者知道所犯罪行的所有關鍵情況。法庭判決清楚地指出，“實際知悉”是必要的元素。若要根據第 399 條“明知”的門檻而作出檢控，必須要證明該人知道並導致須載於報告內的陳述沒有載列於報告內。該人是否知情須視乎證據，包括核數師就其所知而作的證供。這是一個主觀的測試，條文的原意並非因為該人擁有專業資格故應該知道，就憑法律認定視該人為知情，法庭亦不會如此詮釋該條文。

15. 香港會計師公會的另一關注是有關“罔顧後果”的測試。罔顧後果而定罪的門檻十分高。若要證明某人曾罔顧後果地行事，必須要證明該人明知某作為或不作為會構成風險，而該人知道承擔有關風險並不合理，但即使明知如此，該人仍作出該作為或不作為。

16. 就該測試現時已有明確的案例。*Sin Kam Wah v HKSAR [2005] HKEC792* 一案確立了有關“罔顧後果”的測試為“須證明被告的思想狀態因以下原因而有罪：他知道確實或將會存在風險，但仍就有關情況罔顧後果地行事，又或他知道將會出現風險，而在他知道的情況下，承擔該風險並不合理，但仍罔顧後果地行事。相反地，若被告基於年齡或個人特點而確實不了解或不能預知其行動所涉及的風險，則不可被視為有罪而被裁定犯了有關罪行。”除非有關人士是在簽署報告的人的直接權限下，就審計工作執行管理職能的人，並明知或罔顧後果地導致該陳述沒有載於該報告內，否則該人在經修訂的表述下不會負上刑責。有關條文只涵蓋有證據顯示在干犯罪行時有“明知”或“罔顧後果”的思想狀態的個案。無論如何，就“罔顧後果”而言，如有涉及年青及缺乏經驗的核數師的個案，即使他需要執行某些管理職能，若因其年齡或缺乏經驗令其真誠地不了解或不能預知不作有關陳述所涉及的風險，他就不會被視為需負刑責。

17. 我們亦希望進一步指出，個案中會考慮的證據為干犯罪行當日的證據，根據事後方可作出的專業判斷作為證據而定罪的情況不應出現。

18. 至於將不誠實訂為刑事檢控最低門檻的建議，我們注意到，現時有關詐騙的刑事罪行已涵蓋了不誠實地犯案的罪行。干犯該些罪行可被處以監禁。

提出檢控的考慮因素

19. 香港會計師公會亦關注到檢控人員或有壓力，在處理個別公眾關注的企業倒閉個案中找出罪責。律政司發出的《檢控政策及常規—檢控人員的守則》²為檢控訂明了清晰的指引。根據該守則，考慮提起刑事訴訟時，首兩個須斷定的問題是證據是否充分和公眾利益。除非檢控人員認為已有可接納的、實質的及可靠的證據，足以證明一名可識別身分的人曾經干犯一項法律上已知的刑事罪行，否則不該提出檢控。律政司司長並不支持單憑表面證據即足以作出檢控決定的見解。就第 399 條而言，我們應考慮到上文所解釋的高定罪門檻。

20. 檢控人員亦要考慮公眾利益的準則。例如—

- 如果某項指控牽涉數名涉嫌犯罪的人，一般而言，檢控人員必須確保只是針對涉案的核心人物來進行檢控；
- 如犯罪者因無心犯錯或對罪行存有誤解而干犯有關罪行，則可能無須提出檢控；
- 可供採用的民事補救；
- 如犯罪者觸犯的罪行純屬技術問題，則可能毋須提出檢控。

公平競爭的環境

21. 我們的公司法制度主要監管在香港成立為法團的公司。這與其他可資比較的普通法司法管轄區(例如英國、澳洲及新加坡)的制度一致，它們的公司法例也是主要監管在當地成立為法團的公司。

22. 《公司條例草案》的其中一個主要目標是要維持高水平的企業管治。建議的第 399 條是一項重要的條文，以提高財務報表的可靠性和加強財務報表使用者的知情權。不論核數師事務所的規模，有關條文同樣地適用於接近一百萬家現存公司的核數師。我們深信高水平的企業管治有利於香港長遠經濟利益，並為香港會計和審計專業的持續發展締造良好的經營環境。

² 載於 <http://www.doj.gov.hk/chi/public/pubsoppaptoc.htm>。

《公司條例草案》生效日期

23. 《公司條例草案》獲得通過後，我們希望該條例於二零一四年生效。在此期間，政府會採取措施協助企業和相關持分者遵從新法例的規定。我們樂意聯同香港會計師公會，回應核數專業對遵從新法例的關注。

**財經事務及庫務局
公司註冊處
二零一二年六月十五日**

核數師的法律責任 – 第 398 及 399 條

398. 核數師就其他事宜給予的意見

- (1) 核數師在擬備核數師報告時，須進行使自己能夠就以下事宜得出結論的調查 —
 - (a) 公司是否已備存充份的會計紀錄；及
 - (b) 財務報表是否與該等會計紀錄吻合。
- (2) 如按公司的核數師的意見 —
 - (a) 公司沒有備存充份的會計紀錄；或
 - (b) 財務報表與該等會計紀錄在事關重要的方面並不吻合，則該核數師須在核數師報告內述明該意見。
- (3) 公司的核數師如沒有取得所有盡其所知所信對審計工作而言屬必需及事關重要的資料或解釋，則須在核數師報告內述明這一事實。
- (4) 如財務報表不符合第 378(1)條，則核數師須在其能力合理所及的範圍內，在核數師報告內加入一項陳述，述明該財務報表按規定須載有但卻沒有載有的詳情。

399. 關於核數師報告的內容的罪行

- (1) 如第 398(2)(b)或(3)條規定須載於核數師報告的陳述沒有載於該報告內，每名符合以下說明的人均屬犯罪 —
 - (a) 該人 —
 - (i) 按照第 400 條簽署該報告；或
 - (ii) 在第(i)節所述的人的直接權限下，就關乎該報告的審計工作執行管理職能；而
 - (b) 該人明知或罔顧後果地導致該陳述沒有載於該報告內。
- (1) 第(2)款指明的每一人如明知或罔顧後果地導致第 398(2)(b)或(3)條規定須載於核數師報告的陳述沒有載於該報告內，即屬犯罪。
- (2) 如
 - (a) 擬備有關核數師報告的核數師是自然人，則有關的人是 —
 - (i) 該核數師；及
 - (ii) 該核數師的僱員及代理人中每名有資格獲委任為有關公司的核數師者；
 - (b) 擬備有關核數師報告的核數師是商號，則有關的人是該核數師的每名有資格獲委任為有關公司的合夥人，以及該核數師的僱員及代理人中每名有資格獲委任為有關公司的核數師者；或
 - (c) 擬備有關核數師報告的核數師是法人團體，則有關的人是該核數師的高級人員、成員、僱員及代理人中每名有資格獲委任為有關公司的核數師者。
- (3) 任何人犯第(1)款所訂罪行，可處罰款\$150,000。